



## Verrechnungssteuer

Bern, 4. Dezember 2019

### Kreisschreiben Nr. 48

## ***Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG in der Fassung vom 28. September 2018***

### Inhaltsverzeichnis

|            |  |          |
|------------|--|----------|
| <b>1</b>   | <b>Allgemeines .....</b>   | <b>2</b> |
| <b>2</b>   | <b>Gesetzliche Bestimmungen .....</b>  | <b>2</b> |
| <b>3</b>   | <b>Voraussetzungen der Rückerstattung .....</b>  | <b>2</b> |
| <b>3.1</b> | <b>Deklarationspflicht nach Artikel 23 VStG .....</b>  | <b>2</b> |
| 3.1.1      | Grundsatz .....  | 2        |
| 3.1.2      | Ausnahme .....   | 3        |
| <b>3.2</b> | <b>Überprüfungs- und Auskunftspflichten .....</b>  | <b>3</b> |
| <b>3.3</b> | <b>Hinweis zum Untergang des Rückerstattungsanspruchs infolge Zeitablaufs gemäss Artikel 32 VStG .....</b> | <b>4</b> |
| <b>4</b>   | <b>Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen .....</b>  | <b>4</b> |
| <b>5</b>   | <b>Meldeverfahren .....</b>  | <b>4</b> |
| <b>6</b>   | <b>Übergangsregelung .....</b>   | <b>4</b> |
| <b>7</b>   | <b>Inkrafttreten .....</b>   | <b>5</b> |

## **1 Allgemeines**

Am 28. September 2018 verabschiedeten die Eidgenössischen Räte eine Änderung des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21), insbesondere betreffend Artikel 23. Diese Änderung des VStG trat rückwirkend auf den 1. Januar 2019 in Kraft.

Die in Artikel 23 Absatz 1 VStG erwähnte Deklarationspflicht als Voraussetzung für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer bleibt unverändert bestehen. Diese Deklarationspflicht ergibt sich aus Artikel 124 Absatz 2 und Artikel 125 Absätze 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

Der neu eingefügte Absatz 2 von Artikel 23 VStG hält fest, unter welchen Voraussetzungen die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht eintritt, obwohl die antragstellende Person (steuerpflichtige Person) die steuerbaren Einkünfte gemäss Artikel 23 Absatz 1 VStG nicht deklariert hatte.

Parallel zu dieser Änderung hat der Gesetzgeber in Artikel 70d VStG eine Übergangsbestimmung eingeführt.

## **2 Gesetzliche Bestimmungen**

Die am 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Artikel 23 und 70d VStG über die Verwirkung des Anspruchs auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer lauten wie folgt:

### **Artikel 23**

<sup>1</sup> Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer.

<sup>2</sup> Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren:

- a. nachträglich angegeben werden; oder
- b. von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden.

### **Artikel 70d**

Artikel 23 Absatz 2 gilt für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

## **3 Voraussetzungen der Rückerstattung**

### **3.1 Deklarationspflicht nach Artikel 23 VStG**

#### **3.1.1 Grundsatz**

Deklariert die steuerpflichtige Person die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte sowie das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, mit der Steuererklärung, welche für die Steuerperiode der Fälligkeit der steuerbaren Leistung bei der zuständigen Steuerbehörde einzureichen ist, so ist die Deklarationspflicht erfüllt (vgl. Art. 23 Abs. 1 VStG). Sofern die weiteren

Voraussetzungen gemäss Artikel 21 ff. VStG erfüllt sind, besteht ein Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

### 3.1.2 Ausnahme

Gemäss Änderung des VStG vom 28. September 2018 gilt die Deklarationspflicht auch dann als erfüllt, wenn die der Verrechnungssteuer unterliegenden Einkünfte zwar nicht in der Steuererklärung (vgl. Ziff. 3.1.1), sondern nachträglich in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren durch die steuerpflichtige Person deklariert oder von der zuständigen Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder zum Vermögen hinzugerechnet werden (Art. 23 Abs. 2 VStG). Voraussetzung dafür ist, dass die Deklaration der Steuerfaktoren lediglich fahrlässig unterlassen worden ist (vgl. Ziff. 3.1.2.1 hiernach).

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wird auch in diesen Fällen nur gewährt, wenn die übrigen Voraussetzungen gemäss Artikel 21 ff. VStG allesamt erfüllt sind.

#### 3.1.2.1 *Begriff der Fahrlässigkeit*

Gemäss den Artikeln 124 – 126 DBG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Dies gilt auch, wenn sie eine Drittperson mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragt.

Fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn jemand die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Unter persönlichen Verhältnissen versteht man etwa die Ausbildung, die intellektuellen Fähigkeiten sowie die berufliche Erfahrung.

#### 3.1.2.2 *Nicht rechtskräftig abgeschlossenes Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren*

Die nachträgliche Deklaration oder Aufrechnung der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte muss in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren erfolgen. Diese steuerbaren Einkünfte müssen nicht zwingend Anlass für die Korrektur der steuerbaren Faktoren sein. Auch im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige (Art. 175 Abs. 3 DBG) bleibt der Rückerstattungsanspruch bei solchen nachdeklarierten Einkünften bestehen, sofern deren ursprüngliche Deklaration fahrlässig unterlassen worden ist.

## 3.2 Überprüfungs- und Auskunftspflichten

Ergibt sich aus den Akten der zuständigen Steuerbehörde, dass die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen fahrlässig nicht deklariert wurden, so gewährt die Steuerbehörde ohne weitere Überprüfung die Rückerstattung.

Andernfalls muss die steuerpflichtige Person darlegen oder zumindest glaubhaft machen, dass sie die Deklaration fahrlässig unterlassen hatte (vgl. Ziff. 3.1.2.1 hiervor). Dies ergibt sich aus der Pflicht gemäss Artikel 48 VStG, der zuständigen Behörde über alle Tatsachen, welche für den Rückerstattungsanspruch von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen.

Erachtet die Steuerbehörde nach Prüfung der Auskünfte die Unterlassung der Deklaration als fahrlässig, gewährt sie die Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

### **3.3 Hinweis zum Untergang des Rückerstattungsanspruchs infolge Zeitablaufs gemäss Artikel 32 VStG**

Artikel 32 VStG wurde in der vorliegenden Revision nicht geändert und findet damit unverändert Anwendung. Dies gilt auch im Rahmen der Anwendung der Übergangsbestimmung in Artikel 70d VStG (vgl. Ziff. 6 hiernach).

Wenn innerhalb von drei Kalenderjahren nach Fälligkeit der steuerbaren Leistung kein Rückerstattungsantrag eingereicht wurde, erlischt bereits deshalb der Rückerstattungsanspruch (Art. 32 Abs. 1 VStG). Vorbehalten bleibt eine neue Frist von 60 Tagen für das Einreichen eines Rückerstattungsantrags, wenn die Verrechnungssteuer erst auf Grund einer Beanstandung der Eidgenössischen Steuerverwaltung entrichtet und überwältzt wird (Art. 32 Abs. 2 VStG). Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer richtet sich auch hier nach den Voraussetzungen der Artikel 21 ff. VStG.

## **4 Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen**

Kommt die steuerpflichtige Person ihren Verfahrenspflichten nicht nach, indem sie keine Steuererklärung einreicht oder indem sie ihre Einkünfte nur teilweise deklariert, nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinne von Artikel 130 DBG vor. Auch bei einer solchen Veranlagung kann Artikel 23 Absatz 2 VStG zur Anwendung kommen. Die Berücksichtigung von mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünften durch die zuständige Steuerbehörde, respektive das Einreichen einer das bewegliche Vermögen und dessen Erträge ausweisenden Steuererklärung als Beweismittel im Einspracheverfahren (Art. 132 Abs. 3 DBG), schliesst somit eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht aus, sofern auf die Einsprache einzutreten ist und die Voraussetzungen von Ziffer 3 oben erfüllt sind.

## **5 Meldeverfahren**

Die Anwendung des Meldeverfahrens bei Leistungen an inländische natürliche Personen (vgl. Art. 20 VStG und Art. 24 ff. der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die die Verrechnungssteuer, VStV; SR 642.211) entbindet den Leistungsempfänger nicht von der Pflicht, die Leistung ordnungsgemäss nach Artikel 124 - 126 DBG zu deklarieren (vgl. Ziff. 3.1.1).

Das Meldeverfahren ist nicht ausgeschlossen, wenn der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer als Folge von Art. 23 Abs. 2 VStG nicht verwirkt ist und die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens erfüllt sind.

Unerheblich ist, ob die steuerpflichtige Person eine Nachdeklaration vornimmt oder die Steuerbehörde aus eigener Feststellung die Aufrechnung durchführt.

## **6 Übergangsregelung**

Gemäss der Übergangsbestimmung zur Änderung des VStG vom 28. September 2018 gilt Artikel 23 Absatz 2 VStG für Rückerstattungsansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern darüber nicht rechtskräftig entschieden worden ist (vgl. Art. 70d VStG). Der Rückerstattungsanspruch entsteht gleichzeitig mit der Steuerforderung (vgl. Art. 21 i.V.m. Art. 12 VStG). Diese entsteht gemäss Artikel 12 VStG mit der Fälligkeit der steuerbaren Leistung. Artikel 23 Absatz 2 VStG betrifft somit der Verrechnungssteuer unterliegende Einkünfte, die nach dem 31. Dezember 2013 fällig geworden sind.

Hingegen gilt für alle Einkünfte mit Fälligkeiten bis zum 31. Dezember 2013, über deren Rückerstattungsanspruch nicht rechtskräftig entschieden worden ist, Artikel 23 VStG in der Fassung vom 13. Oktober 1965 (nachfolgend altes Recht).

## **7 Inkrafttreten**

Dieses Kreisschreiben tritt gleichzeitig mit dem Inkrafttreten des geänderten Artikels 23 VStG und des Artikels 70d VStG rückwirkend auf den 1. Januar 2019 in Kraft.

Das Kreisschreiben Nr. 40 der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 23 VStG vom 11. März 2014 gilt weiterhin für die Fälle, die unter das alte Recht fallen (vgl. Ziff. 6 hiervor).